

Confische e imposizione tributaria

Riflessioni interdisciplinari sui rapporti tra finanza pubblica e sistema penale

a cura di

Andrea Mondini



Giappichelli

Confische e imposizione tributaria

Riflessioni interdisciplinari sui rapporti
tra finanza pubblica e sistema penale



Confische e imposizione tributaria

Riflessioni interdisciplinari sui rapporti
tra finanza pubblica e sistema penale

a cura di

Andrea Mondini



Giappichelli

© Copyright 2026 – G. GIAPPICHELLI EDITORE - TORINO

VIA PO, 21 - TEL. 011-81.53.111

<http://www.giappichelli.it>

ISBN/EAN 979-12-211-1900-8

ISBN/EAN 979-12-211-6733-7 (ebook - pdf)

ISBN/EAN 979-12-211-6734-4 (ebook - epub)

Finanziato dall'Unione Europea - NextGenerationEU a valere sul Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) - Missione 4 Istruzione e ricerca - Componente 2 Dalla ricerca all'impresa - Investimento 1.1, Avviso PRIN 2022 (DD N. 104 del 02/02/2022), dal titolo "Finanziamento del bilancio pubblico ed economia illegale: coerenza ed efficienza dell'interazione tra imposizione tributaria e confisca penale nei settori for-profit e no-profit", codice progetto MUR 20223FL4XJ_001 - CUP J53D23005110006.

Funded by the European Union - NextGenerationEU under the National Recovery and Resilience Plan (PNRR) - Mission 4 Education and research - Component 2 From research to business - Investment 1.1 Notice PRIN 2022 (DD N. 104 del 02/02/2022), title "Financing public budget from illegal economy: coherence and efficiency of interaction between taxation and criminal confiscation in for-profit and no-profit sectors", proposal code 20223FL4XJ_001 - CUP J53D23005110006.



G. Giappichelli Editore



Questo libro è stato stampato su carta certificata, riciclabile al 100%



Stampa: Stampatre s.r.l. - Torino

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni per le Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana 108, 20122 Milano, e-mail autorizzazioni@clearedi.org e sito web www.clearedi.org.

Indice

	<i>pag.</i>
<i>Autori</i>	XV
<i>Premessa</i>	XVII
 <i>L'apprensione pubblica della ricchezza prodotta dall'economia illegale nella prospettiva dell'ordinamento finanziario</i> Andrea Mondini	
1. Approssimazioni al concetto di ricchezza illecita	1
2. Stima dell'economia illegale in Italia	4
3. Il concetto esteso di impresa e di profitto illegali	9
3.1. Dilatazione dell'impresa criminale e ampliamento delle confische	13
4. La prospettiva dell'ordinamento finanziario	20
4.1. Coesistenza nell'ordinamento finanziario dell'apprensione del provento illecito mediante confisca e mediante imposta	22
4.2. Il significato della "neutralizzazione" del profitto criminale dal punto di vista dell'economia aggregata e della finanza pubblica	26
4.3. L'apprensione fiscale dei redditi illeciti e dei redditi generati dai proventi criminali sequestrati	30
4.4. Autonomia funzionale di confisca e imposizione dei proventi di reato, necessità di congruenza intrinseca e sistematica e di coordinamento applicativo	35
5. I dati informativi pubblici circa l'impatto finanziario e di bilancio dell'economia illegale	42
5.1. Il Fondo Unico Giustizia e i versamenti al bilancio dello Stato delle somme sequestrate e confiscate	45
5.2. L'incidenza di sequestri e confische penali sulla fiscalità di beni produttivi e attività economiche	53

*Evoluzione della natura e delle funzioni
delle misure ablativo penali nel diritto vivente*

Stefania La Bella

1. Natura giuridica e finalità della confisca tra sistema penale e tutela dell'interesse fiscale	63
2. La confisca per equivalente alla prova della legalità: quale natura oggi?	67
3. Confisca facoltativa e obbligatoria: criteri di applicazione e importanza nella tutela dell'interesse erariale	72
4. Denaro e confisca: il confine tra ablazione diretta e confisca di valore	78
5. Il nuovo tenore dell'art. 12 <i>bis</i> , comma 2, d.lgs. n. 74/2000 (ora trasfuso nell'art. 87, comma 2, d.lgs. n. 173/2024)	89
5.1. Svincolo parziale dei beni	94
5.2. La modifica del comma 2 dell'art. 12 <i>bis</i> , d.lgs. n. 74/2000, operata dal d.lgs. n. 87/2024	95
6. Riflessioni finali	99

*Interferenze e coordinamento tra imposizione dei redditi illeciti
e confisca dei proventi del reato*

Andrea Mondini

1. Il problematico modello di alternative asimmetrica fra ablazione penale e tassazione dei proventi illeciti	101
1.1. La difficile ricerca di una giustificazione sistematica sul piano tributario per la regola dell'alternatività asimmetrica: lo "spossessamento" del reddito causato dall'ablazione	105
1.2. La specialità della regola relativa all'indisponibilità del provento reddituale derivante da sequestro o confisca penale	111
1.3. La soluzione giurisprudenziale per ovviare alla a-sistematicità dell'art. 14, comma 4, l. n. 537/1993: la rilevanza del periodo d'imposta	115
1.4. <i>Segue</i> . La rilevanza del momento di esercizio dell'azione amministrativa di imposizione rispetto al momento di sequestro/confisca	120
2. L'alternatività asimmetrica e il coordinamento tra procedimenti	124
3. L'alternatività asimmetrica e le diverse tipologie di confisca	131
4. Provento illecito confiscabile e reddito illecito imponibile	140
4.1. La a-sistematicità dell'imponibilità forzata del reddito illecito in quanto provento illecito	144
4.2. L'ombra dell'indistinzione tra il carattere reddituale e quello patrimoniale dell'imponibilità forzata del provento illecito	150
4.3. L'imponibilità del provento illecito tra fattispecie tributaria, realtà economica e qualificazioni di altri settori dell'ordinamento	155

	<i>pag.</i>
4.4. Il progressivo avvicinamento tra la nozione fiscale di reddito illecito e quella penale di provento del reato	163
5. La generalizzata imponibilità del provento da reato e la rilevanza penale della sua omessa dichiarazione	169
5.1. La punibilità penale dell'evasione relativa al provento illecito e sue conseguenze per l'imposizione e la confisca	174
6. Conclusioni	178
6.1. I sottosistemi normativi di prelievo pubblico concernenti il profitto criminale: loro multifunzionalità, a-sistematicità interna, difficoltà di coordinazione esterna	178
6.2. Rinuncia all'imposizione dei proventi criminali o complementarità <i>de iure condendo</i> tra fiscalità reddituale e ablazione del profitto?	184

*I riflessi fiscali delle attività illecite: accertamento
e aspetti procedurali alla luce della riforma attuata
dal d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87*

Claudio Galdi e Francesco Zeno Turci

1. La tassazione del provento illecito	197
1.1. Inquadramento e presupposto per l'accertamento	197
1.2. Competenza temporale	199
1.3. Qualificazione e quantificazione del reddito	201
1.4. Casistiche tipiche di provento illecito	202
1.5. Imposte interessate	203
1.6. Obblighi di comunicazione delle Procure	205
1.7. Ulteriori aspetti operativi	205
2. L'indeducibilità dei costi da reato	206
2.1. Inquadramento e modifiche apportate dal d.l. n. 16/2012	206
2.2. Esempi e casistiche	208
2.3. Determinazione dei costi	209
3. La riforma del sequestro e della confisca ad opera del d.lgs. n. 87/2024	211
3.1. Precedenti riforme	211
3.2. Riforma delle sanzioni ad opera del d.lgs. n. 87/2024	212
3.3. Finalità della riforma	213
3.4. Riflessi sui rapporti tra istituzioni	214
4. L'attività di accertamento ed i rapporti tra Amministrazione finanziaria e Procure	215
4.1. Normativa, prassi e accordi	215
4.2. Risvolti operativi nei rapporti tra istituzioni alla luce del d.lgs. n. 87/2024	218
5. Aspetti sinergici e prospettive di efficacia amministrativa nel contrasto alle attività illecite	220

*Sequestro e confisca tra reati tributari e d.lgs. n. 231/2001:
quale coordinamento dopo la riforma fiscale?*

Stefania La Bella

1. Confisca e sequestro preventivo nel sistema della responsabilità dell'ente	223
2. Il <i>periculum in mora</i> nel sequestro preventivo a carico dell'ente	228
3. Le influenze del decreto fiscale sulla responsabilità degli enti	232
3.1. Svincolo parziale dei beni	235
3.2. L'introduzione dell'art. 21, comma 2 <i>bis</i> , d.lgs. n. 74/2000 (oggi art. 119 d.lgs. n. 173/2024)	237
3.3. L'esclusione della causa di non punibilità per pagamento del debito tributario nel sistema della responsabilità dell'ente	238
4. Riflessioni finali	240

*Le implicazioni tributarie della confisca di prevenzione
quale misura ripristinatoria*

Flora Romano

1. Premessa	243
2. Le Corti sulla confisca di prevenzione, tra funzione preventiva e funzione ripristinatoria	244
2.1. Le Sezioni Unite Spinelli e la Corte costituzionale	244
2.2. Due recenti sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo	247
3. L'evasione fiscale come presupposto della confisca di prevenzione	252
4. La confisca di prevenzione quale misura ripristinatoria: criticità	254
4.1. Sul profitto e sulla motivazione	254
4.2. Sul ragionamento probatorio	259
5. Gli accordi con l'Amministrazione finanziaria	264

*Profili economico-finanziari delle imprese gestite dall'Agenzia
nazionale per l'amministrazione e la destinazione dei beni
sequestrati e confiscati alla criminalità organizzata*

Adriano D'Onofrio, Emanuela Randon e Alberto Zanardi

1. Introduzione	269
2. Le attività dell'Agenzia	272
2.1. I beni gestiti o destinati	272
2.2. Le imprese gestite o destinate	275

	<i>pag.</i>
3. Un'analisi dell'azione dell'Agenzia sulle imprese	275
4. Discussione e riflessioni conclusive	281

*Enti di Terzo settore ed economia illegale. Controlli, vigilanza
e nuove forme di responsabilità*

Francesca Moroni

1. Considerazioni introduttive. Terzo settore tra riforme normative, vulnerabilità e zone opache di illegalità	285
2. Isomorfismo organizzativo e logiche di mercato. Nuove sfide per il Terzo settore	288
3. ETS. Quadro normativo e disciplina fiscale	290
4. Il regime fiscale degli ETS: attività istituzionali, commerciali e separazione contabile	292
5. Obbligo di contabilità separata. Trasparenza e compliance	296
6. Il sistema dei controlli. Rendicontazione e vigilanza	298
6.1. <i>Segue.</i> La vigilanza esterna. Controllo pubblico mirato a garantire trasparenza e correttezza gestionale	302
7. La responsabilità amministrativa degli ETS	303
8. Applicazione della responsabilità 231 agli ETS. La nozione di "interesse" e "vantaggio" nel contesto solidaristico	305
9. ETS. Adozione strategica del MOGC 231 per gestire i rischi e rafforzare la <i>governance</i>	309
10. Compliance antiriciclaggio per gli enti di Terzo settore	311
11. Conclusioni. Interoperabilità dei sistemi controllo per prevenire zone opache di economia illegale	314

*Disarmonie fiscali in ambito europeo e attività di riciclaggio
finalizzate a mascherare l'origine illecita dei propri beni o del
proprio reddito. Effetti distorsivi nell'economia reale*

Giuseppe Rivetti

1. Globalizzazione e rischi intrinseci ai fenomeni di elusione fiscale e riciclaggio	317
2. <i>Harmful tax competition</i> a livello internazionale	319
2.1. La concorrenza fiscale sleale in ambito europeo. Rappresentazioni di <i>Dumping</i> fiscale	319
2.2. La competizione senza regole tra gli Stati UE: espressione della triste disintegrazione della solidarietà nell'Unione europea	322
2.3. Una considerazione prospettica: armonizzazione fiscale e rischi di implosione del sistema	325

	<i>pag.</i>
3. Economia criminale e riciclaggio	329
3.1. Riciclaggio e globalizzazione. Economia criminale. Effetti distorsivi sul piano economico e sociale	329
3.2. La struttura funzionale delle norme antiriciclaggio nell'Unione europea. Criticità	333
3.3. UIF, rischio di riciclaggio significativo. Le minacce più rilevanti per il sistema nazionale: evasione e reati tributari	337
3.4. Una considerazione prospettica: zone grigie nel sistema normativo, assenza di un approccio europeo unitario di supervisione antiriciclaggio (UIF)	343

*Multifunzionalità e proporzionalità della confisca amministrativa
in materia doganale*

Giangiacomo D'Angelo

1. Premessa	347
2. Confisca doganale penale vs confisca doganale amministrativa	348
3. Il modello teorico della confisca doganale: tra misura di sicurezza e sanzione	350
4. La confisca nel Codice Doganale europeo e nella giurisprudenza della Corte di giustizia	353
5. Critica dell'impostazione giurisprudenziale europea. La necessità di distinguere in relazione alla tipologia di illeciti doganali commessi	357
6. La confisca come misura di garanzia del corretto adempimento delle obbligazioni all'importazione: la posizione della Consulta e l'intervento del legislatore interno	360
6.1. Perplessità sul modello di confisca come misura di garanzia	363
7. Una prospettiva più ampia. La valorizzazione dell'elemento soggettivo per la confisca amministrativa con carattere sanzionatorio	365
7.1. Un possibile intervento sulla normativa interna	369
8. Un'ulteriore questione: la previsione del venir meno dell'obbligazione IVA e accise all'importazione in caso di confisca doganale delle merci	372
8.1. Debolezza e contraddittorietà della giurisprudenza europea	373
9. Di una diversa prospettiva: l'estinzione dell'obbligazione all'importazione sulle merci confiscate si fonda sul rispetto del principio di effettività	376
10. Considerazioni di sintesi	380

pag.

*Interferenze tra accertamento amministrativo e processo penale:
i confini del profitto confiscabile*

Daniele Vicoli

- | | |
|---|-----|
| 1. Un equilibrio difficile | 383 |
| 2. Il profitto del reato tributario nelle dinamiche applicative della confisca e del sequestro preventivo | 385 |
| 3. Le novità introdotte dal d.lgs. n. 87/2024: il debito tributario quale misura del profitto | 389 |
| 4. <i>Segue.</i> Gli effetti della rideterminazione in sede amministrativa del debito tributario | 391 |

Autori

- Andrea Mondini** Professore associato di Diritto tributario presso il Dipartimento di Scienze giuridiche dell'Università di Bologna
- Giuseppe Rivetti** Professore associato di Diritto tributario presso il Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Macerata
- Giangiacommo D'Angelo** Professore associato di Diritto tributario presso il Dipartimento di Scienze giuridiche dell'Università di Bologna
- Daniele Vicoli** Professore associato di Diritto processuale penale presso il Dipartimento di Scienze giuridiche dell'Università di Bologna
- Alberto Zanardi** Professore ordinario di Scienze delle finanze presso il Dipartimento di Scienze economiche dell'Università di Bologna
- Emanuela Randon** Professoressa associata di Scienza delle finanze presso il Dipartimento di Scienze economiche dell'Università di Bologna
- Stefania La Bella** PhD in Diritto tributario europeo e già assegnista di ricerca in Diritto tributario presso l'Università di Bologna
- Flora Romano** PhD in Diritto pubblico-Diritto e procedura penale presso l'Università La Sapienza di Roma, già assegnista di ricerca in Diritto processuale penale presso l'Università di Bologna
- Francesca Moroni** PhD in Scienze giuridiche, Docente a contratto e già assegnista di ricerca in Diritto tributario presso

Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di
Macerata

Adriano D'Onofrio

PhD candidate in Public Governance, Management
e Policy, presso il Dipartimento di Scienze econo-
miche dell'Università di Bologna

Claudio Galdi

Funzionario dell'Agenzia delle Entrate presso la
Direzione Regionale dell'Emilia-Romagna

Francesco Zeno Turci

Funzionario dell'Agenzia delle Entrate presso la
Direzione Regionale dell'Emilia-Romagna

Premessa

In questa opera collettanea sono raccolti una serie di saggi di argomento giuridico ed economico che sono stati elaborati nell'ambito delle attività del progetto di ricerca di interesse nazionale, PRIN 2022, intitolato «Finanziamento del bilancio pubblico ed economia illegale: coerenza ed efficienza dell'interazione tra imposizione tributaria e confisca penale nei settori *for-profit* e *no-profit*», realizzato dalle unità di ricerca del Dipartimento di Scienze giuridiche dell'Università di Bologna (responsabile di unità e coordinatore del progetto Prof. Andrea Mondini) e dal Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Macerata (responsabile di unità Prof. Giuseppe Rivetti).

I contributi dei vari autori non rispondono a un programma espositivo organico, con uno sviluppo lineare e progressivo degli argomenti, perché sono stati ideati e scritti in funzione di diverse iniziative realizzate durante la ricerca. Vengono quindi ospitati testi elaborati non solo nell'ambito dell'attività di studio personale dei diversi ricercatori coinvolti, ma anche in occasione o a seguito di incontri di discussione internamente ai gruppi di ricerca, *workshop* di approfondimento, conferenze e seminari accademici, iniziative che sono stati aperte anche alla partecipazione di funzionari pubblici, magistrati e operatori giuridici (nei diversi settori di competenza, dal diritto tributario alla scienza delle finanze, dal diritto penale alla procedura penale) che hanno contribuito al confronto e alla riflessione scientifica e, in parte, anche alla presente pubblicazione. Molti temi vengono pertanto trattati e ripresi dai vari Autori, talvolta con sovrapposizioni e varianti; altri temi, che potrebbero essere ritenuti rilevanti e significativi in una prospettiva di analisi globale dei fenomeni oggetto di ricerca, non sono stati necessariamente toccati o approfonditi come avrebbe richiesto una trattazione sistematica di taglio enciclopedico, appunto perché il lavoro non è stato sviluppato con questa aspirazione né si prefiggeva un tale risultato.

Questi caratteri – l'eterogeneità dei temi, il carattere eclettico dell'approccio, anche una certa erraticità dell'analisi – riflettono anche la natura multidisciplinare della ricerca e la visione articolata dell'oggetto di studio che si è cercato di offrire. Nell'ambito di un macro-tema molto più generale – quello del rapporto

tra finanza pubblica ed economia illegale – sono state censite e analizzate alcune delle principali problematiche e criticità (e anche delle possibili soluzioni) che scaturiscono dall’incontro tra l’applicazione delle misure penali di contrasto alla criminalità economica e al profitto criminale, da un lato, e le misure tributarie volte a recuperare al finanziamento del bilancio pubblico parte di quello stesso profitto criminale, dall’altro.

Si tratta di un ambito in cui la produzione legislativa, l’ermeneutica giurisprudenziale e la riflessione dottrinale sono state nel corso dell’ultimo decennio – e continuano a essere – ricchissime e anzi, talvolta, quasi ipertrofiche. Ciononostante emergono lacune e disarmonie evidenti, dalle ricadute operative significative. Queste finiscono per sollevare questioni ed esigenze di coerenza, di coordinamento, di *dialogo* tra dispositivi ordinamentali, competenze funzionali e organizzazioni dello Stato diversissime tra loro.

La *multi-settorialità* dei problemi non si traduce necessariamente in una efficiente *inter-settorialità* delle soluzioni, e può anzi facilitare un approccio parcellizzato, nel senso che i singoli interventi normativi, o gli atti degli interpreti, tendono a collocarsi, in modo non di rado solipsistico, in specifiche prospettive e – verrebbe da dire, metaforicamente – “culture” o “grammatiche” di uno specifico settore disciplinare di riferimento, senza guardare al contesto complessivo. Ma in questo contesto *tutti* i settori ordinamentali sono chiamati a fronteggiare, ciascuno secondo la propria funzione, una comune grave forma di rottura dell’ordinamento, la massima manifestazione antiggiuridica dell’economia illegale e dell’illegalità economica, quella di rilevanza penale e specialmente quella connessa al crimine organizzato.

Un approccio parcellizzato e scoordinato, tuttavia, può condurre al risultato che alla coerenza e alla sufficienza (o viceversa) di certe soluzioni normative, interpretative od applicative all’interno di un dato settore ordinamentale, ben può corrispondere l’incoerenza e l’insufficienza (o viceversa) di altre soluzioni in un altro settore. E ciò si riflette anche nell’approccio conoscitivo, sul piano scientifico. Sui temi affrontati in questo volume non mancavano affatto una produzione dottrinale “alta” e trattazioni approfondite nel panorama degli studi giuridici specialistici o di economia pubblica. Tuttavia – questa è, almeno, la percezione da cui ha preso le mosse la ricerca – spesso questi studi appaiono caratterizzati da una certa auto-referenzialità disciplinare, in altre parole viene trascurata l’opportunità se non la necessità di costruire una visione integrata e pluridisciplinare per affrontare efficacemente un tema così articolato e complesso e, anche, urgente, per le sfide che lancia alle politiche pubbliche.

Il presente lavoro, pur nella sua dimensione limitata di una ricerca teorica, ha dunque l’aspirazione di contribuire al dibattito e alla riflessione su questi temi combinando e coniugando in dialogo tra loro, in una prospettiva multidisciplinare

(che cerca di farsi – pur consapevole di tutte le difficoltà nascenti dalle differenze di metodologia e di linguaggio – anche *interdisciplinare*), gli apporti di varie sensibilità e visioni scientifiche, che promanano da diversi settori di studi (diritto finanziario e scienza delle finanze, economia pubblica, diritto tributario, diritto penale e diritto processuale penale) e che rispecchiano i profili dei ricercatori, studiosi e operatori che hanno generosamente partecipato alla ricerca e che ringrazio per il loro impegno e il loro contributo.

*Il coordinatore del progetto
e curatore dell'opera*